

Sujet d'exposé : La procédure amiable.

Plan :

Introduction

-Présentation du sujet :

En quoi consiste la procédure amiable ?

-Son champs d'application :

- Les situations visées

- Les mesures permettant l'ouverture de la procédure

- Les contribuables concernés

-Problématique :

Le fonctionnement de la procédure amiable est il assez efficace pour résoudre les différends fiscaux internationaux ?

I/Le déroulement de la procédure

1) Le déclenchement de la procédure

- quelle autorité faut il saisir ?

- la forme de la demande

- le délai de saisine

2) Le rôle de l'autorité compétente

- appréciation de la demande par l'autorité compétente : « la phase interne »

- saisine de l'autorité compétente de l'autre état en cas de non résolution du litige : « la phase internationale »

II/Les suites de la procédure

1) L'accord intervenu entre les autorités compétentes

- situation en cas d'acceptation par le contribuable
- situation en cas de refus

2) La portée du règlement amiable

- une portée limitée :
 - L'absence d'obligation de résultat
 - Les juridictions nationales ne sont pas liées par l'accord
- les solutions en cas d'échec de la procédure amiable :
 - le développement des procédures d'arbitrage dans le cadre de l'Union Européenne
 - les recommandations du code de conduite pour la mise en œuvre de la procédure d'arbitrage européenne élargies aux conventions bilatérales.

Conclusion

- la recherche de solutions conventionnelles à priori : les contrôles fiscaux simultanés, les accords préalables
- les projets d'amélioration de l'efficacité du fonctionnement de la procédure amiable

INTRODUCTION

La procédure amiable prévue par les conventions fiscales est le mécanisme traditionnel de résolution des différends fiscaux internationaux.

La France est liée par environ 110 conventions fiscales contenant un dispositif de procédure amiable. Les clauses de ces conventions relatives à la procédure amiable sont en général assez semblables. Elles sont proches de l'article 25 de la convention modèle établie par l' OCDE.

En quoi consiste la procédure amiable ?

Il s'agit d'une voie de recours spécifique, non juridictionnelle et indépendante des procédures juridictionnelles internes .C'est une procédure de conciliation qui permet aux autorités fiscales de se rencontrer pour tenter de résoudre les différences d'une manière qui assure l'élimination de la double imposition et une application appropriée de la convention.

La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme aux dispositions de la convention. Ne sont donc concernées que les impôts visés par la convention.

Toutefois, en présence d'une clause relative à la non- discrimination dans la convention fiscale, la procédure peut être étendue aux impôts de toute nature ou dénomination.

La vocation de la procédure amiable est très large, il n'y a pas d'indications quant aux types de litiges pouvant être soumis aux autorités compétentes.

Les sujets les plus souvent soumis concernent les cas de double imposition ; l'interprétation des termes ou des principes conventionnels ; la détermination des résultats d'un établissement stable; ou encore la qualification d'un revenu.

L'ouverture de la procédure amiable est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future non conforme à la convention. Selon les commentaires du modèle OCDE par mesure il faut entendre « tout acte ou décision de nature législative ou réglementaire, de portée générale ou individuelle ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement, contrairement aux dispositions de la convention, d'une imposition à la charge du contribuable. »

En principe l'ouverture de la procédure amiable dans le cadre d'une convention déterminée peut être demandée par toute personne physique ou morale résidente de l'un ou l'autre Etat partie à la convention.

Conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du modèle OCDE, la procédure amiable n'est en principe ouverte qu'aux résidents de l'un ou l'autre Etat partie à la convention quelque soit leur nationalité. Cependant de nombreuses conventions prévoient que, pour l'application des dispositions relatives à la non discrimination, la procédure est ouverte aux nationaux des deux Etats quelque soit leur résidence.

Concernant les personnes morales, l'administration dans son instruction du 23 février 2006 précise qu'« une personne morale considérée comme telle aux fins d'imposition peut demander l'ouverture de la procédure amiable même si l'imposition effective est établie au niveau de ses membres ou associés ». Elle précise que cela n'interdit pas aux associés de demander également l'ouverture de la procédure dans la mesure où leur participation à cette personne morale est concernée.

Face à l'augmentation des échanges et investissements internationaux, et corrélativement des différends en matière de fiscalité internationale, il est nécessaire de se demander si la procédure amiable est suffisamment efficace pour limiter le nombre de ces différends et les résoudre de manière satisfaisante lorsqu'ils se présentent.

Nous verrons dans le cadre cette étude que le fonctionnement de la procédure amiable présente des inconvénients qui limitent son efficacité, dont un majeur qui tient à l'absence d'obligation qu'ont les parties de trouver un accord.

Nous examinerons successivement le déroulement de la procédure amiable (I) et ses suites (II).

I/ Le déroulement de la procédure.

1) Le déclenchement de la procédure.

a) La demande.

La procédure amiable est formellement ouverte par une demande du contribuable adressée à l'autorité compétente de l'Etat dont il s'estime résident. Néanmoins, certaines conventions ne précisent pas ce point, dans ce cas le contribuable peut saisir l'une ou l'autre des autorités compétentes. Lorsqu'il s'estime soumis dans l'autre Etat à un traitement fiscal discriminatoire au regard de la clause d'égalité de traitement de nombreuses conventions autorisent le contribuable à saisir l'autorité compétente dans l'Etat dont il possède la nationalité.

Les conventions contiennent toujours une disposition définissant les autorités compétentes des Etats. Dans le cas de la France, celle-ci est généralement le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé.

La demande n'est soumise à aucun formalisme particulier. Le contribuable devra demander expressément, dans sa lettre de saisine, l'ouverture de la procédure amiable sur le fondement de la convention bilatérale. La lettre devra comporter un exposé détaillé de la situation du contribuable et de tous les éléments permettant à l'administration de se faire une opinion.

b) le délai de saisine.

L'article 25 du modèle OCDE prévoit que «le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la convention ».Cependant ce délai varie en fonction des conventions,il varie de 3 mois à 3 ans,et certaines conventions ne prévoient pas du tout de délai de saisine,dans ce cas « il est recommandé de demander le plus rapidement possible l'ouverture de la procédure amiable »(instruction du 23 février 2006).

Le Point de départ du délai est fixé à la date de la première notification qui entraîne l'imposition. Du côté français, l'administration considère que cette date est celle de la réception de l'un des documents nécessaires.

c) Articulation de la saisine avec les recours internes.

Les conventions reprennent presque toujours la formulation de l'OCDE, selon laquelle la demande d'ouverture de la procédure amiable est indépendante des recours prévus par le droit

interne des Etats (art.25, §1 du modèle OCDE). Les recours internes sur lesquelles le juge n'a pas encore statué et les demandes conventionnelles peuvent donc être menés parallèlement.

La demande d'ouverture de la procédure demeure sans influence sur le déroulement de la procédure de contrôle qui se poursuit conformément aux règles de droit commun.

Afin que le contribuable n'ait plus à supporter les conséquences d'une mise en recouvrement avant la fin de la procédure amiable, l'article 21 de la loi de finance rectificative pour 2004 a inséré dans le LPF un article L 189 A qui prévoit que la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire peut être suspendue. Ce dispositif résulte d'une recommandation du code de conduite (pour la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage du 23 juillet 1990), qui consiste à suspendre la mise en recouvrement en cas de rectification des bénéfices résultant d'un contrôle des prix de transfert. Il a donc été étendue puisqu'il concerne tout les impôts couverts par les conventions et vise toutes les procédures amiables introduites. Le principe est d'intervenir avant la mise en recouvrement, pénalisante et injustifiée pour le contribuable dès lors qu'une procédure amiable est ouverte. Le but étant de renforcer l'efficacité d'une telle procédure.

Ce dispositif est applicable aux procédures amiables ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.

2) Le rôle de l'autorité compétente.

a) Appréciation de la demande par l'autorité compétente (« la phase interne »).

La marge d'appréciation laissée à l'Etat de résidence (ou de nationalité) est très importante. En effet c'est l'autorité compétente de cet Etat qui juge du bien fondé de la demande.

Plusieurs Etats, dont la France, considèrent que le contribuable ne dispose pas d'un véritable droit à la mise en œuvre de la procédure amiable, le droit du contribuable ne réside donc que dans la faculté de demander que son cas soit examiné, toutefois les demandes ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

L'administration se reconnaît ainsi le pouvoir discrétionnaire d'apprécier l'opportunité d'engager une telle procédure, elle peut donc considérer que la demande est irrecevable. Cette analyse a été consacrée par le Conseil d'Etat (décision du 2 juin 1986) à propos des dispositions de la convention franco-belge. Dans cet arrêt le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions relatives à cette procédure « n'ont pas pour effet de permettre au contribuable, dans le cas où l'administration, saisie d'une demande de révision, n'y donne pas les suites prévues par la convention, d'obtenir du juge de l'impôt la décharge de l'imposition », en

l'espèce l'administration n'avait pas répondu à la demande d'ouverture ni engagé la procédure amiable.

Ce principe a été repris par la cour de Nancy le 10 octobre 1991 dans une affaire Hoverlloyd Limited.

Ce pouvoir d'appréciation affaiblit les garanties offertes aux contribuables et amoindrit l'efficacité de la procédure.

Lorsque l'administration considère que la demande est recevable, mais qu'elle n'est pas en mesure d'apporter elle-même une solution satisfaisante au litige, elle saisira l'autorité compétente de l'autre Etat.

b) La négociation entre Etats (« la phase internationale »).

A ce stade la procédure devient bilatérale et se déroule par échanges de vue écrits ou oraux entre autorités compétentes. De nombreuses conventions conclues par la France prévoient la constitution d'une « commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants en vue de parvenir à un accord » (art 25 §4 du modèle OCDE). Le contribuable n'est pas partie à la procédure. Cependant l'instruction du 4 mars 1986 indique que « celui-ci est invité à présenter ses observations ou à apporter des informations ou éclaircissements. Il peut, sur l'initiative des autorités compétentes ou à sa demande, être entendu par la commission mixte ».

Il est important de souligner que les conventions ne comportent pas de disposition impliquant « un engagement plus étendu des Etats selon lequel la procédure amiable et surtout les discussions dans la commission mixte, devraient conduire à une solution du litige » (commentaire du comité fiscal de l'OCDE).

Les termes même des conventions n'obligent les Etats qu'à « s'efforcer » de résoudre le cas par voie d'accord amiable. Rien ne les oblige donc à s'entendre si ils ne veulent ou si leurs points de vue sont trop éloignés. Les Etats n'ont qu'une obligation de négocier ils sont simplement tenu à une obligation de moyens (de « diligence ») et non de résultat.

Concernant les modalités de la négociation le comité des affaires fiscales de l'OCDE précise que lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à se déterminer d'abord en fonction des règles de leur législation fiscales respectives et des dispositions de la convention, on peut raisonnablement admettre qu'elles aient recours à l'équité ou à des solutions de compromis extra juridique.

II/ Les suites de la procédure

1) L'accord intervenu entre les autorités compétentes

Lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, la situation du contribuable est laissée en l'état.

Si les autorités parviennent à un accord, le résultat de la procédure est notifié au contribuable. Ce dernier dispose d'un délai, fixé en général à deux mois, pour donner ou refuser son accord.

-Si le contribuable refuse l'accord, celui-ci devient caduc et la situation du contribuable est réglée par chaque Etat en fonction de l'interprétation qu'il fait de la convention et de sa législation interne. Dans ce cas les impositions en résultant peuvent être contestées dans chaque Etat au moyen des recours prévus en droit interne. Toutefois compte tenu de la durée des procédures amiables (au minimum 6 mois) et de la brièveté des délais de recours prévus en droit interne, le contribuable devra prendre toutes mesures nécessaires pour éviter la forclusion.

Si le contribuable accepte l'accord amiable, celui-ci est appliqué dans les deux Etats.

Les conventions précisent que « l'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants ». Cette disposition vise à faciliter l'application de la procédure. Mais on remarque que de nombreuses conventions signées par la France ne contiennent pas cette disposition, dans ce cas il est fait application des délais de prescription prévus par le droit interne, les Etats peuvent donc ne pas conclure d'accord, ce qui limite encore une fois l'efficacité de la procédure.

Lorsque l'affaire a été portée devant le juge de l'impôt, des risques de contradiction entre les termes d'un accord amiable et une décision juridictionnelle seraient possibles. Comme nous le verrons plus loin, les tribunaux français ne sont pas liés par les termes de l'accord, cela soulève donc des difficultés d'application de l'accord. Dès lors l'une des conditions généralement mis à l'application de l'accord amiable est le désistement par le contribuable de son instance contentieuse éventuelle en ce qui concerne les questions réglées par l'accord.

En revanche lorsque l'affaire a donné à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible. Mais le résultat de celle-ci ne saurait constituer une aggravation de la situation du contribuable par rapport au jugement intervenu. Toutefois les autorités compétentes devront prendre en compte le fait qu'une décision définitive est

intervenue. Dans ce cas la procédure amiable n'aura généralement pas d'intérêt pour le contribuable.

2) La portée du règlement amiable

La portée de la procédure amiable est limitée par deux inconvénients majeurs. D'une part, comme nous l'avons déjà indiqué, les autorités compétentes n'ont pas d'obligation de parvenir à un résultat, d'autre part l'accord ne lie pas les juridictions nationales.

Quelque soient les procédures prévues par les conventions les autorités compétentes n'ont qu'une obligation de moyens et non de résultat. Autrement dit rien ne les oblige à trouver un accord. A cet égard le comité des affaires fiscales de l'OCDE observe que « dans l'ensemble la procédure amiable a donné satisfaction ...Il ne faut toutefois se dissimuler que, du point de vue du contribuable, elle n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et ne sont pas tenu d'en trouver une...Si les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition reste possible ». Selon le commissaire du gouvernement Fouquet (conclusions sous l'arrêt CE 2 juin 1986), le refus des autorités compétentes d'engager la procédure amiable » fait perdre au contribuable une chance de solution. Il ne le prive pas d'une solution. ». Il ajoute que « dès lors, le refus des autorités françaises, à supposer qu'il fut irrégulier, d'engager la procédure amiable ne pouvait avoir d'influence sur la régularité de la procédure nationale d'imposition ni sur le bien fondé de l'imposition... ».

Pour trancher le litige et donner satisfaction au contribuable les autorités compétentes ne prennent pas toujours en considération des principes juridiques. Dans la pratique le recours à l'équité ou à des solutions de compromis extra juridique est fréquent. L'administration française ne rend généralement pas public ces accords par souci de ne pas créer des précédents.

L'accord ne saurait donc lier les juridictions nationales. En effet l'accord amiable n'est pas en tant que tel un accord international qui s'impose au juge de l'impôt, mais un simple accord administratif non incorporé dans le droit interne des Etats. Le Conseil d'Etat en a ainsi jugé par l'arrêt du 13 mai 1983, il a considéré que « l'accord amiable (franco-américain en l'espèce) ne pouvait être regardé comme une exacte application de l'article conventionnel...et ne pouvait donc s'imposer au contribuable comme au juge de l'impôt ». Toutefois le juge de

l'impôt n'annule pas l'accord mais il statue indépendamment de cet accord, ce qui revient au même.

Selon les conclusions du commissaire au gouvernement Bissara sous cet arrêt, »l'accord amiable ne peut constituer le fondement légal de l'imposition que dans les cas et dans la mesure ou la convention internationale, en exécution de laquelle il est intervenu,a prévu son intervention et son application directe dans l'ordre interne. ».

Ainsi hormis cette hypothèse, la procédure amiable n'offre aucunement au contribuable la garantie qu'elle débouchera sur une imposition conforme à la convention ou sur une élimination de la double imposition.

Pour remédier à cet état de fait des solutions ont été recherchées. Selon l'OCDE « une amorce de solution » pourrait être trouvée dans la demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les Etats demanderaient l'avis d'un tiers impartial,la décision définitive demeurant toutefois réservée aux Etats.

Au niveau de l'Union européenne, la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 a mis en place une procédure amiable spécifique aux prix de transfert dont les caractéristiques sont proches de celles de la procédure amiable prévue dans le cadre bilatéral. Elle se singularise en instaurant une obligation de résultat. Ainsi, en l'absence d'accord des autorités compétentes dans un délai de 2 ans, une commission d'arbitrage est mise en place.

La procédure d'arbitrage paraît donc comme une avancée importante dans la voie de l'élimination des doubles impositions liées aux rectifications des prix de transfert.

En outre dans le cadre du traitement de l'ensemble des procédures amiables, le conseil de l'Union Européenne a adopté le 7 décembre 2004 un code de conduite. Ce code fixe les règles concernant le point de départ des périodes fixées pour le traitement des réclamations et les modalités pratiques pour les procédures à l'amiable ainsi que les phases d'arbitrage.

Les recommandations de ce code sont étendues à toutes les procédures amiables afin de leur assurer une efficacité plus importante L'objectif recherché doit être de trouver aussi rapidement que possible une solution qui assure une élimination de la double imposition.

Conclusion

La procédure amiable a dans l'ensemble permis de résoudre bon nombre de litiges liés à l'interprétation ou à l'application des conventions dans le passé.

Mais comme le note le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, cette procédure n'est pas du point de vue du contribuable entièrement satisfaisante. Le nombre de différends internationaux et la complexité des cas impliqués ont augmenté. Améliorer l'efficacité de la procédure amiable et, de manière tout aussi importante, s'assurer que les cas impliqués dans les procédures amiables aboutiront à une conclusion satisfaisante, sont au centre d'un projet important actuellement mené par l'OCDE.

Le comité des Affaires fiscales de l'OCDE a formé un groupe de travail chargé d'examiner les moyens d'améliorer la procédure amiable, incluant l'examen d'autres techniques des différends qui pourraient être utilisées en prolongement de la procédure amiable. Les propositions s'articulent autour principalement des délais de la procédure amiable et autres aspects pratiques de cette procédure, mais également des questions de fond comme le champ d'application de l'article 25, l'interaction entre la procédure amiable et le droit interne, les contraintes de mise en œuvre de la procédure. Le groupe de travail analyse la possibilité de mettre en œuvre une soumission obligatoire des affaires non résolues de procédure amiable à une forme de mécanisme de règlement des différends.

La procédure amiable et d'arbitrage sont des solutions a posteriori, et face à l'insuffisance de ces dispositifs, les Etats se dirigent aujourd'hui vers des solutions a priori. Deux procédures permettent aux administrations fiscales de se consulter sur les éventuels transferts de bénéfices entre entreprises apparentées avant tout redressement.

Certains Etats ont mis en place une procédure d'accord préalable ayant pour objet de permettre aux contribuables et à l'administration de fixer une méthode de détermination des prix de transfert ou de répartition des bénéfices entre entreprises apparentées afin de prévenir tout contentieux sur cette question. Ces accords préalables représentent un progrès dans la résolution des difficultés liées aux prix de transfert.

D'autre part le mécanisme des contrôles fiscaux simultanés a pour objectif de mettre en place un échange de renseignements lors des contrôles fiscaux simultanés. Ils accélèrent et facilitent en général l'échange de renseignements entre les Etats afin de cerner au mieux la situation

économique d'un contribuable .Ils ne représentent pas formellement une procédure permettant d'éliminer les doubles imposition car les Etats restent libre de procéder unilatéralement à des redressements sans consulter l'autre Etat, mais ils peuvent y conduire.

Bibliographie :

- Territorialité et mondialité de l'impôt, Nicolas MELOT. Dalloz
- Le droit fiscal international, Jean marc RIVIER
- Droit fiscal international, Tixier et Gest. P.U.F
- Procédure amiable, Bernard PLAGNET, Droit fiscal international. (Fasc. 350-B)
- Jurisclasseur, Règlement du contentieux de l'application des conventions
- Instruction du 4 mars 1986. ID-8730. (B.O.D.G.I 14F-F-86)
- Instruction du 23 février 2006. (14 F-1-06)

Jurisprudence :

- Arrêt CE ,13 mai 1983, RJF 7/83 ,n°848,conclusions Bissara.
- Arrêt CE, 2 juin 1986, RJF 8-9/ 86, conclusions Fouquet.
- Arrêt CAA Nancy ,10 octobre 1991, RJF 1/91,n°124 ;

Sites Internet :

- site officiel de l'OCDE.
- impots.gouv.fr : documentation prix_transfert
- site de l'assemblée nationale : rapport n° 1976 sur l'article 189 A du LPF

Sujet d'exposé: La procédure amiable